Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6302/2010

Arrêt du 28 mars 2011

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Pascal Mollard, Michael Beusch, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

Y._____, ***,
représentée par A._____, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Amtshilfe USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

A.
La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61). Se fondant sur lesdits critères, les parties à l'Accord 09 ont estimé que la demande d'entraide administrative portait sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. La Suisse s'est en outre engagée à mettre sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC), dans le cadre de la demande d'entraide précitée, de rendre ses décisions finales dans un délai de 90 jours s'agissant des 500 premières décisions et les décisions restantes dans les 360 jours suivant la date de la réception de ladite demande.

B.
Le 31 août 2009, l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service à Washington, ci-après : IRS) a adressé à l'AFC une demande d'entraide administrative, en invoquant l'Accord 09. Cette demande est fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, sur le protocole d'accord faisant partie intégrante de la CDI-US 96, ainsi que sur l'accord mutuel du 23 janvier 2003 entre l'AFC et le département du trésor des Etats-Unis portant sur l'application de l'art. 26 CDI-US 96 (Accord 03, publié in : Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Pestalozzi/Lachenal/Patry [Editeurs], Therwil janvier 2010, vol. 4, ch. I B h 69, annexe 1 version en anglais, annexe 4 version en allemand). L'IRS a requis des informations concernant des contribuables américains qui, durant la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2008, ont eu le droit de signature ou un autre droit de disposer des comptes bancaires détenus, surveillés ou entretenus par une division d'UBS SA ou une de ses succursales ou filiales en Suisse (ci-après : UBS SA). Ont été concernés les comptes pour lesquels UBS SA (1) n'était pas en possession du formulaire « W-9 » dûment complété par le contribuable et (2) n'avait pas annoncé, dans les délais et formes requis, au moyen du formulaire « 1099 » et au nom

du contribuable concerné, les retraits effectués par ce dernier au fisc américain.

C.
Le 1er septembre 2009, l'AFC a pris une décision à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements au sens de l'art. 20d al. 2 de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (OCDI-US 96, RS 672.933.61). Elle a décidé d'ouvrir une procédure d'entraide administrative et a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09, de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09.

D.
Par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/7), le Tribunal administratif fédéral a admis un recours contre une décision finale de l'AFC qui concernait, conformément à l'annexe de l'Accord 09, une contestation relevant de la catégorie mentionnée au ch. 2 let. A/b (ci-après : catégorie 2/A/b). Il a considéré que l'Accord 09 était un accord amiable qui devait rester à l'intérieur du cadre fixé par la convention dont il dépendait, soit la CDI-US 96, selon laquelle l'entraide administrative est accordée seulement en cas de fraude fiscale, mais pas en cas de soustraction d'impôt.

Compte tenu de cet arrêt, le Conseil fédéral a – après de nouvelles négociations avec les Etats-Unis – conclu le 31 mars 2010 un protocole modifiant l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA, signé à Washington le 19 août 2009 (ci-après : Protocole 10, RO 2010 1459). Le Protocole 10 est applicable à titre provisoire dès le jour de sa signature par les parties (cf. art. 3 al. 2 Protocole 10).

E.
Par arrêté fédéral du 17 juin 2010 portant approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, ainsi que du protocole modifiant cet accord (RO 2010 2907), l'Assemblée fédérale a approuvé l'Accord 09 et le Protocole 10 et autorisé le Conseil fédéral à les ratifier (la version consolidée de l'Accord 09 et du Protocole 10 est publiée au RS 0.672.933.612 et est désignée ci-après comme Convention 10, la langue originale de cette convention étant l'anglais). L'arrêté fédéral précité n'a pas été soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux selon

l'art. 141 al. 1 let. d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

F.
Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de Convention 10 (publié partiellement in : ATAF 2010/40). Dans cet arrêt, il a jugé que la Convention 10 le liait pleinement au sens de l'art. 190 Cst. Il a également considéré que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle, si bien que la Convention 10 était de même rang que la CDI-US 96. Cette dernière étant antérieure à la Convention 10, ses dispositions ne trouvaient application que pour autant qu'elles soient en conformité avec les règles de la Convention 10, qui – étant plus récentes – primaient.

G.
Le dossier de X._____ en tant que bénéficiaire économique de Y._____, ***, concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 10 décembre 2009. Dans sa décision finale du 2 août 2010, l'AFC a considéré que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. La décision a été transmise à l'Etude d'avocats B._____, à ***, en ce qui concerne X._____ et à A._____ en ce qui concerne Y._____.

H.
Représentée par A._____, Y._____ (ci-après : recourante) a interjeté – par mémoire du 3 septembre 2010 – recours contre la décision finale du 2 août 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, elle a requis toute une série de mesures d'instructions en lien avec la mission confiée par l'AFC à C._____. Principalement, elle a demandé – sous suite de dépens – que la nullité de la décision prise le 2 août 2010 par l'AFC soit constatée ou, à tout le moins, que cette décision soit annulée et réformée en ce sens que l'entraide administrative soit refusée. En substance, elle a invoqué une violation du droit d'être entendu, un défaut d'indépendance et d'impartialité de la procédure d'entraide administrative, une violation de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (« fishing expedition ») et la nullité de la Convention 10. Elle a également fait valoir que les critères pour accorder l'entraide ne seraient pas remplis.

I.
Dans sa réponse du 25 octobre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

J.
Dans sa réplique du 24 novembre 2010, la recourante a persisté dans ses conclusions et arguments. Elle a en outre prétendu que la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons par l'autorité fiscale américaine. Ledit traité ne serait ainsi plus applicable et ne permettrait plus de justifier l'octroi de l'entraide administrative.

K.
Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1. Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basées sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal de céans est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2. L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que la recourante a procédé en français et a expressément consenti à ce que la procédure soit menée en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 25 octobre 2010 en français. Par conséquent, la langue de la présente procédure - plus particulièrement celle du présent arrêt - est le français (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7710/2010 du 11 février 2011

consid. 1.2 et la référence citée, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 1.2 et la référence citée).

1.3.

1.3.1. D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1).

Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39 consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées, B-3023/2009 du 4 mai 2010 consid. 1.3.3 et 1.3.5 et les références citées).

1.3.2. En l'occurrence, la recourante est visée dans l'intitulé de la décision entreprise. Elle est spécialement atteinte par cette dernière en tant que détentrice du compte *** et cocontractante d'UBS SA pour celui-ci. La

recourante se trouve ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Elle a au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et a participé à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle dispose par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.4. Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, le recours est – sous réserve des considérants 1.5.3, 5.3 et 6.1.2 ci-après – recevable.

1.5.

1.5.1. En vertu de l'art. 25 al. 2 PA, une demande en constatation est recevable si le requérant prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation*,* au sens des art. 5 al. 1 lettre b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 126 II 300 consid. 2c, 121 V 311 consid. 4a et les références citées; cf. également ATAF 2010/2 consid. 2.3 et les références citées). Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle générale, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatoire; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire (cf. ATF 129 V 289 consid. 2.1, 125 V 21 consid. 1b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.1 et les références citées, A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 1.5; cf. également ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 867).

1.5.2. Selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (cf. ATF 119 II 147 consid. 4a et les références citées). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 121 III 156 consid. 1). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en

danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision. En revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (cf. ATF 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 21 consid. 3.2, 129 I 361 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 1C_280/2010 du 16 septembre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6830/2010 du 23 février 2011 consid. 1.4.2, A-7710/2010 du 11 février 2011 consid. 1.6.1 et les références citées, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.2).

1.5.3. En l'occurrence, la conclusion de la recourante tendant à ce que le Tribunal administratif fédéral constate la nullité de la décision du 2 août 2010 est irrecevable, du moment que l'autorité inférieure a rendu une décision formatrice et que la recourante peut obtenir, devant le Tribunal de céans, une décision constitutive de droits et d'obligations (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 2.1, 2C_176/2008 du 26 août 2008 publié in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2008 II 247 consid. 1.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7710/2010 du 11 février 2011 consid. 1.6.2 et les références citées, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.3; cf. également YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, Berne 2008, ch.°2249 p. 867) et que le système d'annulabilité offre en l'occurrence la protection nécessaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6830/2010 du 23 février 2011 consid. 1.4.3, A-7710/2010 du 11 février 2011 consid. 1.6.2 et A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.6.3).

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 2.149 p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, ch. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a PA comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid 1.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables

(« self-executing ») contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 1.2).

Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. I], ch. 1307 p. 464). Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète (cf. ATF 126 I 240 consid. 2b et les références citées, 124 III 90 cons. 3a s., 120 Ia 1 consid. 5b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.593/2005 du 6 septembre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1). Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, à savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et les références citées, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.1 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; KÖLZ/HÄNER, op. cit., ch. 677).

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1; MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 258 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A- 4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les références citées; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

2.4. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs jugé qu'il convient de ne pas se montrer trop exigeant pour admettre l'existence d'un soupçon initial dès lors qu'au moment du dépôt de la demande d'entraide ou de la transmission des informations requises, il n'est pas encore possible de déterminer si celles-ci seront utiles à l'autorité requérante ou non. En général, il suffit qu'il soit démontré de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête. Concrètement, l'état de fait exposé doit laisser apparaître un soupçon initial, les bases légales de la requête doivent être données et les informations et documents requis doivent être décrits. On ne saurait toutefois attendre que – à ce stade de la procédure – l'état de fait ne souffre d'aucune lacune ou d'éventuelles contradictions. Il n'appartient en particulier pas au Juge de l'entraide de vérifier si un acte punissable a été commis. L'examen du Tribunal administratif fédéral est par conséquent limité à vérifier si le seuil du soupçon initial a été franchi ou si l'état de fait constaté par l'autorité inférieure est manifestement lacunaire, faux ou

contradictoire (cf. ATAF 2010/26 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 2.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

Il appartient par la suite à la personne concernée par l'entraide administrative de réfuter de manière claire et décisive le soupçon initial qui paraît fondé, respectivement, l'hypothèse sur laquelle s'est basée l'autorité inférieure pour admettre que les critères de l'annexe à la Convention 10 étaient remplis. Si elle réussit à apporter cette preuve, l'entraide doit être refusée. Afin d'apporter cette preuve libératoire, elle doit, sur le champ et sans réserve, prouver que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral n'ordonne aucun acte d'instruction à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 2.4, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 1.5 et les références citées, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 et 1.4.3, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

3.

3.1. La recourante requiert des mesures d'instruction. Elle demande qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure :

(a) de remettre à la recourante le contrat et tout autre document en rapport avec la mission octroyée à C._____ par l'AFC, et
(b) de remettre à la recourante tout document indiquant quelle est la nature de l'examen auquel doivent procéder, au sein de l'AFC, les collaborateurs de l'AFC et de C._____ chargés de se prononcer sur l'admissibilité de l'entraide.

La recourante demande ces mesures d'instruction dans le but de démontrer que la procédure a été entachée de vices de forme, à savoir d'un défaut d'indépendance et d'impartialité de la part de l'AFC, justifiant une annulation de la décision entreprise. Plus précisément, la recourante estime que la mission octroyée à C._____ par l'AFC représente un transfert de tâches publiques à une entité privée, qui ne respecterait pas les exigences de la délégation de compétence.

Le grief portant sur la composition régulière de l'autorité inférieure a un caractère formel qui impose de l'examiner en premier lieu, avant même la violation du droit d'être entendu, également invoquée par la recourante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.1).

3.2.

3.2.1. Dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral a rappelé que la Confédération suisse s'était engagée à mettre sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'AFC, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, de rendre ses décisions finales au sens de l'art. 20j OCDI-US 96 selon une procédure accélérée (cf. art. 1 al. 2 de la Convention 10). Il a également indiqué que l'AFC, l'Office fédéral de la justice (ci-après : OFJ) et l'IRS se réunissaient une fois par trimestre avec UBS SA dans le but de vérifier l'avancement de la procédure instituée dans le cadre de la Convention 10, en évaluant l'efficacité du programme de divulgation volontaire mis en place pour les clients américains d'UBS SA et en décidant d'autres mesures que les parties pouvaient raisonnablement adopter en vue de soutenir les intérêts légitimes de l'IRS dans l'application du droit fiscal des Etats-Unis (cf. art. 5 de la Convention 10; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.3.2).

Le Tribunal de céans a relevé que c'était dans ce contexte – plus précisément afin de rendre, conformément aux termes de la Convention 10, ses décisions relatives aux quelques 4'450 comptes concernés dans les 360 jours suivant la date de réception de la demande d'entraide administrative – que l'AFC avait mis en place une procédure efficace se fondant sur le traitement électronique des dossiers édités par UBS SA, dossiers dont le contrôle avait été effectué – selon les instructions de l'AFC – par la société d'audit C._____. Au vu des pièces relatives aux dossiers d'entraide administrative, le Tribunal a jugé que C._____ avait fourni, dans le cadre des procédures d'entraide administrative liées à la demande de renseignements de l'IRS, des analyses préliminaires relatives aux critères financiers énoncés dans l'annexe à la Convention 10. En d'autres termes, il a considéré qu'on pouvait admettre que la mission confiée à C._____ consistait en un travail préliminaire de calcul, de sorte que ladite société n'était pas intervenue dans le processus décisionnel. L'examen juridique était en effet effectué par l'AFC, qui – après avoir repris, contrôlé et, le cas échéant, corrigé les analyses fournies par C._____ – établissait les décisions finales en fonction de sa propre appréciation du cas, des pièces du dossier officiel fourni par UBS SA, ainsi que des éventuelles observations des parties (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.3.2).

3.2.2. Dans l'arrêt susdit du 14 février 2011, le Tribunal de céans a également souligné que, selon la jurisprudence, tant que les autorités administratives procédaient elles-mêmes à l'examen juridique, qu'elles rendaient personnellement leurs décisions et qu'elles les signaient correctement, on ne pouvait leur reprocher de confier le reste du processus d'analyse à une entité de droit privé. Un transfert de ce genre n'était d'ailleurs pas soumis aux exigences usuelles en matière de transfert de tâches publiques à des sujets de droit privé, plus spécifiquement l'association de particuliers à la tâche publique ne devait dans un tel cas pas reposer sur une base légale. Le seul élément

déterminant était donc que les autorités administratives eussent rendu personnellement les décisions en question, dans une composition régulière et dans la forme prescrite, peu importait notamment que les décisions n'eussent pas été préparées par les autorités administratives elles-mêmes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.3.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2005.00033 du 21 septembre 2005 consid. 3.2).

En définitive, le Tribunal administratif fédéral a admis que peu importait la qualification des rapports entre l'AFC et C._____ en tant que délégation de compétence ou simple mandat, puisque dans les deux cas de figure une base légale n'était pas nécessaire. En effet, dans la mesure où l'AFC rendait elle-même ses décisions en matière d'entraide administrative, dans la forme prescrite et dans une composition régulière, elle était habilitée – en l'absence même de base légale – à confier à C._____, en particulier, l'analyse préliminaire des dossiers édités par UBS SA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.3.4).

3.2.3. Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011. Celle-ci est donc confirmée. Par conséquent – compte tenu du fait que l'AFC a rendu elle-même la décision querellée, dans la forme prescrite et dans une composition, qui, on le verra ci-après (cf. consid. 3.3), est régulière – le grief de la recourante tendant au non-respect des exigences de la délégation de compétence s'avère mal fondé.

3.3.

3.3.1. Dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral a en outre jugé que – dans la mesure où C._____ n'avait été appelée ni à rendre ni à préparer les décisions établies sur la base de la Convention 10, sa mission s'étant limitée à contrôler le contenu des dossiers transmis par UBS SA à l'AFC – les règles déterminantes en matière d'indépendance et d'impartialité des autorités administratives ne trouvaient pas application à l'égard de ladite société et/ou de ses collaborateurs (cf. art. 29 al. 1 Cst. en relation avec l'art. 10 al. 1 PA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3, spéc. consid. 3.2 et 3.4.1 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 5.3).

Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence ainsi établie dans l'arrêt susdit, de sorte que celle-ci doit être confirmée. D'ailleurs, si la recourante soulève la question d'un

éventuel conflit d'intérêt au sein de C._____, elle n'expose nullement quelles circonstances, en particulier quels comportements de C._____ et/ou de ses collaborateurs, seraient de nature à faire naître un doute quant à leur indépendance ou leur impartialité. Or, seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération, les impressions purement individuelles d'une des personnes impliquées ne présentant pas un caractère décisif (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.2.2 et 3.4.1 et les références citées).

3.3.2. S'agissant de la question de l'indépendance et de l'impartialité de l'AFC, le Tribunal de céans a encore relevé – dans son arrêt précité du 14 février 2011 – qu'il était juste d'affirmer que certains passages des décisions d'entraide administrative de l'AFC correspondaient à des passages de l'avis établi par D._____ pour UBS SA, avis qui évaluait les chances de succès d'une demande d'entraide administrative des Etats-Unis dans le cas UBS. Cela étant, le Tribunal a jugé que c'était après un examen approfondi que l'AFC avait repris les arguments de l'avis qu'elle partageait. La reprise ou non de certains passages de cet avis n'avait relevé que de la décision de l'AFC, prise en toute autonomie. L'AFC avait d'ailleurs décidé de ne pas reprendre telles quelles les explications de cet avis. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi considéré que ces circonstances ne révélaient pas une quelconque apparence de prévention de la part de l'AFC et/ou de ses collaborateurs et que cette situation ne faisait pas non plus redouter une activité partiale de cette autorité. Il a encore admis qu'on ne pouvait considérer que D._____ avait participé à l'élaboration des décisions établies sur la base de la Convention 10, anciennement Accord 09 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.4.2).

L'argumentation de la recourante ne mettant nullement en cause la jurisprudence établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 févier 2011, il convient de la confirmer.

3.3.3. Dans ces circonstances, le grief relatif à un défaut d'indépendance et d'impartialité de l'autorité inférieure apparaît comme infondé.

3.4. Le droit d'administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 3.2 et les références citées, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 3.2). En l'occurrence, la recourante requiert toute une série de mesures d'instructions en lien avec la mission confiée par l'AFC à C._____ (cf. consid. 3.1 ci-avant). Or, comme exposé précédemment (cf. consid. 3.2 et 3.3 ci-avant), le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de se prononcer sur l'intervention de C._____ dans le cadre des procédures d'entraide administrative liées à la demande de

renseignements de l'IRS, ce tant sous l'angle de la délégation de compétence que sous l'angle de l'impartialité et l'indépendance de l'autorité inférieure. Il s'ensuit que les mesures d'instruction requises par la recourante s'avèrent inutiles. Relevons d'ailleurs que le contenu du contrat entre l'OFJ et C._____, ainsi que les détails de celui-ci ne sont pas relevants dans le cadre de la présente procédure, de sorte que de telles informations ne sauraient être fournies (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 3.5). La requête de la recourante est donc rejetée.

4.
La recourante fait également valoir qu'il appartiendrait à UBS SA de choisir les comptes dont les dossiers seront transmis au fisc américain et de les transmettre à l'AFC à cette fin, de sorte que le rôle de déterminer quels clients d'UBS SA sont concernés par la procédure d'entraide administrative aurait été entièrement laissé à la discrétion de ladite banque.

4.1. Comme exposé ci-avant (les faits let. C), le 1er septembre 2009, l'AFC a pris une décision à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements au sens de l'art. 20d al. 2 OCDI-US 96. Elle a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09 – qui est devenu la Convention 10 – de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09. Contrairement à ce que prétendent les recourants, UBS SA n'avait pas la possibilité de choisir les comptes ou de transmettre à l'AFC en priorité les données bancaires de clients peu intéressants pour elle. Elle devait au contraire transmettre à l'AFC tous les dossiers des clients qui remplissaient les critères figurant dans l'annexe à la Convention 10, anciennement l'Accord 09.

4.2. Le grief de la recourante, dans la mesure où il est recevable – dès lors qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier si l'UBS SA a correctement exécuté la décision prise à son encontre par l'AFC – doit être rejeté (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2010 consid. 5; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.4.3).

5.
La recourante invoque en outre une violation de son droit d'être entendue.

5.1.

5.1.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne l'annulation de la décision attaquée indépendamment de l'incidence de cette violation sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : Les droits fondamentaux, 2e éd., Berne 2006 [ci-après : vol. II], ch. 1346).

Il comporte le droit pour les parties de participer à la procédure et d'influer sur le processus conduisant à la prise de décision. Il a pour corollaire que l'autorité, avant de rendre une décision touchant la situation juridique d'une partie, doit en informer cette dernière et lui donner l'occasion de s'exprimer préalablement à ce sujet (cf. ATF 132 V 368 consid. 3.1 et les références citées, 126 V 130 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 1P.432/2006 du 1 novembre 2006 consid. 2.1). En d'autres termes, une partie à une procédure doit pouvoir prendre connaissance de toute observation ou pièce soumise à l'autorité et se déterminer à ce propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux arguments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement susceptible d'influer sur le prononcé à rendre (cf. ATF 133 I 100 consid. 4.3; arrêts du Tribunal fédéral 1C_355/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1, 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 3.1). Toutefois, la partie qui estime devoir se déterminer sur les observations ou documents qui lui on été communiqués à titre d'information doit en faire la demande sans délai, ou produire directement ses déterminations. Si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé (cf. ATF 133 I 100 consid. 4.8, 132 I 42 consid. 3.3.3 et 3.3.4; arrêts du Tribunal fédéral 1C_355/2010 du 19 novembre 2010 consid. 3.1, 2D_130/2008 du 13 février 2009 consid. 3.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 5.1.1 et A-6994/2010 du 16 décembre 2010). L'autorité concernée peut d'ailleurs porter des pièces, en particulier une nouvelle écriture, à la connaissance d'une partie sans lui fixer de délai même si cette dernière a, dans un acte antérieur, sollicité de manière anticipée la possibilité de répliquer (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6994/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.2.1 et B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 3.1).

5.1.2. En l'espèce, la recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendu, car elle n'aurait pas été invitée à se déterminer sur la question de l'octroi de l'entraide avant que la décision querellée n'ait été rendue.

Au vu des pièces au dossier, il appert que la recourante a été informée, par courrier d'UBS SA du 14 octobre 2009, que l'IRS avait adressé à l'AFC une demande d'entraide administrative en date du 31 août 2009 et, que le compte numéro *** pouvait être concerné par ladite requête. Par cette notice, UBS SA invitait la recourante à communiquer à l'AFC, dans un délai de 20 jours, une adresse de notification en Suisse. Par lettre du 29 octobre 2009, la recourante a avisé l'autorité inférieure que A._____ était habilité à recevoir les notifications en Suisse concernant la relation bancaire ***. Tout en précisant que le dossier concernant la recourante n'était pas encore en sa possession, l'AFC a confirmé par courrier du 2 novembre 2009 au mandataire précité l'enregistrement de son mandat en tant que « schweizerischer Zustellungsbevollmächtigter » et indiqué qu'elle lui transmettrait donc les correspondances et décisions relatives au dossier en cause. Dans cette lettre, l'AFC indiquait également qu'une fois que UBS SA lui aurait transmis le dossier relatif au compte numéro ***, un délai pour prise de position serait imparti au contribuable concerné. Le 5 juillet 2010, l'autorité inférieure a transmis à la recourante une clé USB

contenant les documents relatifs au dossier *** édités par UBS SA. Elle a rendu sa décision en date du 2 août 2010.

5.1.3. Il est vrai que l'AFC n'a pas expressément fixé de délai à la recourante pour se déterminer sur la question de l'octroi de l'entraide administrative avant de rendre la décision ici attaquée. Cela étant, comme exposé ci-avant, elle lui a transmis par courrier du 5 juillet 2010 une clé USB contenant les pièces relatives au compte numéro ***. La recourante n'a toutefois pas réagi à cette communication, ni immédiatement, ni ultérieurement. Même si l'AFC n'a pas invité formellement la recourante à prendre position sur la documentation transmise par clé USB et, plus spécifiquement sur la question de l'octroi de l'entraide – ce qu'elle n'était au demeurant pas obligé de faire, ce même si elle avait indiqué dans un précédant courrier qu'elle impartirait au contribuable concerné un délai à cette fin (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.2 et 2.3, cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 5.1.2 et A-6994/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.2.2) – la recourante, agissant par A._____, avocat inscrit au barreau, ne pouvait ignorer qu'elle était en droit de prendre position sur le dossier *** édité par UBS SA. De même, elle ne pouvait ignorer que si elle souhaitait s'exprimer à ce sujet, sa réaction devait intervenir immédiatement conformément aux règles de la bonne foi (cf. ATF 133 I 98 consid. 2.2 et 2.3). Dans ces circonstances, force est d'admettre que la recourante a renoncé à formuler des déterminations dans le cadre de la procédure devant l'AFC.

5.1.4. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il convient de constater que la recourante a pu prendre connaissance de toutes les pièces au dossier et a eu l'occasion – quand bien même elle n'ait pas été invitée formellement par l'autorité inférieure à prendre position – de s'exprimer au sujet de la procédure d'entraide administrative concernant X._____ en tant que bénéficiaire économique présumée de la recourante, avant que l'AFC ne rende sa décision. Comme déjà dit, la recourante a toutefois renoncé – en ne réagissant pas au courrier du 5 juillet 2010 de l'AFC, ni immédiatement, ni ultérieurement – à déposer des observations devant l'autorité inférieure. Dans ces conditions, le grief tendant à une violation du droit d'être entendu apparaît comme mal fondé, tant sous l'angle de l'art. 29 al. 2 Cst. que sous l'angle des art. 29 et 30 PA, qui ne font que concrétiser la disposition constitutionnelle susdite en consacrant en procédure administrative fédéral le droit d'être entendu (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4353/2010 du 28 septembre 2010 consid. 3 et A-1907/2009 du 25 août 2010 consid. 2). S'agissant plus spécifiquement de l'art. 30 PA, il y a d'ailleurs lieu de rappeler que

l'art. 2 al.1 PA en exclu l'application aux procédures en matière fiscale, ce qui est le cas en l'espèce.

5.2. La recourante se plaint également d'une violation de son droit d'être entendue, sous l'angle de l'art. 10 al. 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, RS 672.204), qui prescrit que les personnes ayant qualité pour recourir en vertu de l'art. 13 al. 2 OACDI peuvent prendre part à la procédure et consulter le dossier.

L'OACDI est entrée en vigueur le 1er octobre 2010 (cf. art. 18 OACDI). Elle règle l'exécution de l'assistance administrative prévue par les conventions en vue d'éviter les doubles impositions nouvelles ou révisées entrées en vigueur après son entrée en vigueur (cf. art. 1 OACDI). Elle précise en outre, dans ses dispositions transitoires, que les demandes d'assistance administrative – se rapportant à une période pour laquelle les dispositions sur l'assistance administrative, contenues dans les conventions entrées en vigueur après le 30 septembre 2010, ne sont pas applicables – sont traitées conformément aux dispositions des conventions et de leurs dispositions d'exécution qui étaient en vigueur le 30 septembre 2010 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7022/2010 du 15 février 2011 consid. 6.1).

En l'occurrence, la présente procédure d'entraide administrative est basée sur la Convention 10, qui est entrée en vigueur le 19 août 2009, soit avant la date d'entrée en vigueur de l'OACDI. Cette ordonnance n'est par conséquent pas applicable à la présente procédure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7022/2010 du 15 février 2011 consid. 6.2), si bien que le grief de la recourante est infondé. Au demeurant, l'art. 10 al. 3 OACDI ne fait que concrétiser l'art. 29 al. 2 Cst. et n'offre pas une protection plus étendue que ladite disposition constitutionnelle.

5.3. Enfin, la recourante semble se prévaloir indirectement d'une violation du droit d'être entendu de X._____. Le Tribunal constate que la recourante n'est à cet égard pas habilitée à prendre position pour la bénéficiaire économique du compte incriminé, puisqu'elle n'a reçu aucun pouvoir de représentation en ce sens de la part de la prénommée, qui n'a pour sa part pas contesté la décision entreprise du 2 août 2010. L'argumentation ainsi que tout grief se rapportant à la défense des intérêts propres de l'ayant droit économique, en ce qui concerne la violation du droit d'être entendu, apparaissent dès lors irrecevables.

6.
Il reste à se prononcer sur le bien-fondé matériel de la décision attaquée, plus précisément, sur la validité et l'applicabilité de la Convention 10.

6.1.

6.1.1. Dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé notamment sur la question de la nullité de la Convention 10, au sens de l'art. 52 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (CV, RS 0.111). Il est arrivé à la conclusion que l'art 52 CV ne pouvait être invoqué que par des Etats et non par des particuliers (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6.1 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.1.1).

Il a également jugé que – même si on admettait que des particuliers pouvaient se prévaloir de l'art. 52 CV, ce qui n'était manifestement pas le cas – la Convention 10 ne serait pas nulle pour autant. En effet, en introduisant une procédure pénale ainsi qu'une procédure civile contre UBS SA, les Etats-Unis n'avaient fait qu'appliquer à cette banque leur droit interne, ce qui ne pouvait en soi constituer une contrainte au sens de l'art. 52 CV. A ce propos, le Tribunal administratif fédéral a également précisé que s'il était vrai que d'importants intérêts économiques de la Suisse dépendaient de la résolution du conflit lié à UBS SA, il n'en demeurait pas moins que le comportement des Etats-Unis à l'égard de ladite banque et de la Suisse ne pouvait pas pour autant être qualifié de contrainte au sens de l'art. 52 CV. Il a en outre relevé que même si on retenait que les procédures ouvertes, conformément au droit américain, à l'encontre d'UBS SA constitueraient des formes de contrainte, en particulier d'ordre économique, ce qui n'était pas le cas en l'espèce, ces pressions ne pouvaient être considérées comme contraires aux principes incorporés dans la Charte des Nations Unies du 26 juin 1945 (ci-après : la Charte, RS 0.120). En effet, les différentes démarches entreprises par les Etats-Unis à l'égard d'UBS SA ne correspondaient nullement à la perpétration d'un acte illicite, puisqu'elles ne constituaient notamment pas un recours à la force, une violation de l'égalité souveraine des Etats, ou encore une intervention dans les affaires de compétences nationales. Or, une contrainte licite ne pouvait aucunement entraîner la nullité d'un traité. Enfin, le Tribunal administratif fédéral a encore indiqué que même si on admettait l'existence d'une contrainte illicite, ce qui n'était pas non plus le cas en l'occurrence, le lien de causalité entre cette dernière et la conclusion de la Convention 10 n'était pas établi de manière suffisante. La Suisse ne s'était en effet pas trouvée dans une situation d'absence de toute autre voie, hormis celle à laquelle elle avait donné son consentement. L'Accord 09, devenu la Convention 10, avait par ailleurs été négocié par la Suisse et les Etats-Unis, notamment, dans le respect du principe de l'égalité souveraine des Etats (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 6.2 et 6.3 et les références citées; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.1.1).

6.1.2. Le Tribunal de céans considère qu'aucun motif ne justifie de revenir sur la jurisprudence – exposée ci-avant – établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011. Celle-ci est donc confirmée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6933/2010 du 17 mars 2011 consid. 4.1.2). Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que le grief de la recourante portant sur la nullité, au sens de l'art. 52 CV, de la Convention 10 est irrecevable et que même si on admettait que la recourante pouvait se prévaloir de l'art. 52 CV, ce qui n'est pas le cas en

l'espèce, son grief devrait de toute manière être considéré comme mal fondé.

6.2. La recourante conteste également la validité et l'applicabilité de la Convention 10, motifs pris que celle-ci violerait le principe de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (ou « pêche à l'information »; « fishing expedition »).

6.2.1. Dans l'affaire pilote A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que la Convention 10 était contraignante pour les autorités suisses. Ni le droit interne ni la pratique interne des autorités permettaient d'y déroger. Il a exposé que, conformément à l'art. 190 Cst., les autorités étaient tenues d'appliquer le droit international, dont fait en particulier partie la Convention 10 et que – en tout état de cause – la conformité du droit international avec la constitution fédérale et les lois fédérales ne pouvait être examinée lorsque le droit international était plus récent. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi admis que la Convention 10 devait être appliquée, même si elle était contraire à la constitution fédérale ou à des lois fédérales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.1 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.1 et A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.1).

6.2.2. Concernant plus précisément la relation entre les différentes conventions (la Convention 10, la CDI-US 96 [en particulier son art. 26], la convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [CEDH, RS 0.101, en particulier son art. 8] et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 [Pacte ONU II, RS 0.103.2, en particulier son art. 17]), il a indiqué qu'elle était déterminée d'après les seules règles de l'art. 30 CV et que le droit international ne connaissait pas – à l'exception de la prééminence du *ius cogens* – de hiérarchie matérielle. Le Tribunal de céans a ainsi considéré que les règles de la Convention 10 primaient sur les autres dispositions de droit international, y compris l'art. 8 CEDH et l'art. 17 Pacte ONU II, ces deux dernières dispositions ne contenant pas de *ius cogens*. Il a toutefois retenu que, même si l'art. 8 al. 1 CEDH était applicable, les conditions prescrites à l'art. 8 al. 2 CEDH, qui permet de restreindre le droit au respect de la vie privée et familiale, étaient réalisées. La Convention 10 était en effet une base juridique suffisante à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Les importants intérêts économiques de la Suisse ainsi que

l'intérêt à pouvoir respecter les engagements internationaux pris prévalaient en outre sur l'intérêt individuel des personnes concernées par l'entraide administrative à tenir secrète leur situation patrimoniale (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.5 et 6 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.2 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 4.1.2).

6.2.3. Le Tribunal de céans a aussi jugé que les parties à un accord international étaient libres de prévoir expressément ou de manière implicite son application rétroactive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.4 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1). Des règles de procédure pouvaient par ailleurs être appliquées de manière rétroactive à des faits antérieurs, car l'interdiction de la non-rétroactivité ne valait que pour le droit pénal matériel et non pas pour le droit de procédure, dont les dispositions en matière d'entraide administrative faisaient partie (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 6.5.2 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5 et A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4).

Par ailleurs, les parties à la Convention 10 avaient voulu qualifier différemment des faits qui s'étaient déroulés antérieurement à la signature de l'Accord 09, ce qui était communément appelé « effet rétroactif ». Cette volonté d'appliquer avec effet rétroactif l'Accord 09 – devenu la Convention 10 – ressortait clairement des critères pour accorder l'entraide fixés dans l'annexe à la Convention 10. Bien que les parties eussent précisé, à l'art. 8 de la Convention 10, que cette dernière entrerait en vigueur au moment de sa signature, elles avaient voulu cet effet rétroactif (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.5, A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 4.1.4 et A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 4.2).

6.2.4. En conclusion, la Convention 10 – qui contient certains critères abstraits pour identifier les contribuables concernés par la demande d'entraide administrative des Etats-Unis, sans toutefois les citer nommément – est contraignante pour le Tribunal administratif fédéral au sens de l'art. 190 Cst. Aussi, on ne saurait vérifier si les critères relatifs à l'octroi de l'entraide administrative définis par la Convention 10 – dont notamment le critère relatif au calcul du revenu – sont adéquats. L'argument selon lequel la demande d'entraide administrative en cause constituerait une recherche indéterminée de moyens de preuve interdite (ou une « pêche à l'information »; « fishing expedition ») et serait dès lors irrecevable ne peut ainsi être suivi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.3 et 8.4 et les

références citées). Il s'ensuit que les personnes visées ne peuvent se défendre contre l'octroi de l'entraide administrative qu'en prouvant que c'est de manière erronée que les critères ressortant de la Convention 10 ont été appliqués à leur cas ou en démontrant que les résultats chiffrés auxquels ont aboutis les calculs de l'AFC sont erronés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4876/2010 du 11 octobre 2010 consid. 3.1).

Le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 4.1.6 et les références citées, A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.1.6 et A-4904/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.1.6; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.2 ss) d'affirmer qu'aucun motif ne justifiait de revenir sur la jurisprudence établie dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010. Celle-ci est dès lors une nouvelle fois confirmée.

6.2.5. En l'espèce, il y a lieu de constater, à la lumière des arrêts susdits, que l'objection suivante relative à la validité et à l'applicabilité de la Convention 10 peut sans autre être écartée : violation du principe de l'interdiction de la « recherche indéterminée de moyens de preuve » (« recherche de preuves interdite »; « fishing expedition »). La Convention 10 est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'entraide. Enfin, même si la Suisse ne pouvait – dans le cas précis – obtenir les mêmes informations selon son propre droit, elle reste liée par ses engagements internationaux et doit accorder l'entraide lorsque les conditions sont remplies.

6.3. La recourante prétend en outre que la Convention 10 serait complètement exécutée compte tenu du retrait complet et définitif de la procédure John Doe Summons par l'autorité fiscale américaine.

6.3.1. Dans son arrêt A-6258/2010 du 14 février 2011, le Tribunal administratif fédéral a relevé que – conformément à l'art. 1 al. 1 de la Convention 10 – la Suisse traitait la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe audit traité et que, se fondant sur ces critères, les parties estimaient que la demande d'entraide administrative portait sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. Il a jugé que le chiffre de 4'450 comptes ouverts ou clos ne représentait qu'une estimation faite par les parties à la Convention 10, ce qui ressortait des termes de la version anglaise de l'art. 1 al. 1 de la Convention 10, seule déterminante

(cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.1) : « […] the Contracting Parties estimate and expect […] ». Ce chiffre n'était donc à lui seul pas déterminant pour savoir si et quand la Suisse se serait acquittée de ses obligations découlant de l'accord susdit. Le Tribunal de céans est arrivé à la conclusion que le chiffre de 4'450 comptes n'avait aucune signification pour déterminer si la Convention 10 avait été exécutée au non. Aussi, ce n'était pas parce que la Suisse avait transmis aux Etats-Unis les données bancaires relatives à 4'450 comptes, que ledit traité était complètement exécuté (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1).

Le Tribunal administratif fédéral a en outre rappelé que l'art. 10 de la Convention 10 stipulait que ledit traité restait en vigueur jusqu'à ce que les parties eussent confirmé par écrit qu'elles s'étaient acquittées des obligations qui en découlaient. Or, les parties n'avaient pas encore confirmé par écrit que la Convention 10 aurait été complètement exécutée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.1). Dans ces conditions, le Tribunal de céans a admis que ledit accord était toujours en vigueur et, partant, applicable. Le fait que l'IRS eût retiré complètement et définitivement le JDS contre UBS SA ne modifiait en rien cette appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 8.2).

6.3.2. L'argumentation de la recourante ne mettant nullement en cause la jurisprudence établie dans l'arrêt A-6258/2010 du 14 févier 2011, il convient de la confirmer. D'ailleurs, le Tribunal de céans constate que – dans la mesure où les Etats-Unis n'ont pour l'instant reçu qu'environ 4'000 dossiers, comme cela ressort du communiqué de presse du 16 novembre 2010 du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) auquel se réfère la recourante, la Convention 10 n'a – même en adoptant le point de vue de la recourante, qui, comme exposé ci-avant, s'avère erroné – pas encore été entièrement exécutée. Le grief de la recourante doit donc être écarté.

7.

7.1. Les critères permettant d'accorder l'entraide administrative dans le cadre de la demande de renseignements de l'IRS sont définis dans l'annexe à la Convention 10. Ils se répartissent selon quatre catégories. Dans le cas présent, les éléments constitutifs de la catégorie concernée, à savoir la catégorie 2/B/b, sont les suivants :

- « US persons » (indépendamment de leur domicile),
- ayants droit économiques
- de « offshore company accounts » (comptes de sociétés offshore)
- fondées ou exploitées entre 2001 et 2008, et

- dont il y a de sérieuses raisons de penser qu'ils ont commis des « fraudes ou délits semblables ».

La notion de « fraudes ou délits semblables » est définie en ce qui concerne la catégorie 2/B/b comme suit :

- le contribuable n'a pas prouvé, suite à la notification de l'AFC, qu'il s'est conformé à ses obligations de déclarer liées aux intérêts qu'il possède dans des comptes de sociétés offshore (en autorisant l'AFC à demander à l'IRS des copies de déclaration FBAR pour la période concernée),
- (i) le compte de la société offshore a existé pendant une période prolongée (c'est-à-dire au moins trois ans dont un an couvert par la demande d'entraide administrative), et
- (ii) les revenus générés se montent à plus de 100 000 francs en moyenne par an pour toute période de trois ans incluant un an au moins couvert par la demande d'entraide administrative. L'analyse prend en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50 % du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée).

La version anglaise de l'annexe à la Convention 10 – comme déjà dit, seule déterminante (cf. consid. 6.3.1 ci-avant) – reprend les conditions susdites dans les termes suivants : « US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned "offshore company accounts" that have been established or maintained during the years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated ».

La notion « Tax fraud and the like » est définie comme suit : « the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period) ».

7.2. Dans l'arrêt A-6053/2010 du 10 janvier 2011, le Tribunal administratif fédéral s'est prononcé – s'agissant d'un dossier ayant également concerné la catégorie 2/B/b – notamment sur les critères « US persons » et « ayants droit économiques » (dans la version anglaise, seule déterminante, de l'annexe à la Convention 10 : « beneficially owned »). Il est arrivé à la conclusion que ces critères devaient être interprétés de manière autonome, conformément aux règles générales contenues à l'art. 31 ss CV (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du

10 janvier 2011 consid. 5.3; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2 et les références citées). Il en avait déjà jugé ainsi s'agissant du terme « US domiciled » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 4.3).

7.2.1. Le Tribunal de céans a retenu que la notion de « US persons » regroupait non seulement les citoyens américains, mais toutes les personnes qui avaient été soumises à un assujettissement subjectif aux États-Unis durant la période concernée par la Convention 10. Il a indiqué que, selon le droit américain (cf. Internal Revenue Code [IRC]), étaient soumis à l'assujettissement subjectif aux Etats-Unis non seulement les « US Citizens » (citoyens américains), mais également les personnes résidentes (« resident aliens ») aux Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6179/2010 du 3 mars 2011 consid. 2.3.1, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3.1, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.1.1 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 5.2 et A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 5.2).

7.2.2. Le Tribunal administratif fédéral a également considéré que la Convention 10 ne visait pas – contrairement à la CDI-US 96, respectivement au modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: MC OCDE) – à éviter les doubles impositions, mais la transmission de renseignements relatifs à d'éventuelles infractions fiscales (« tax fraud or the like ») commises à l'encontre des Etats-Unis. La notion « beneficially owned », contenue dans la Convention 10 se trouvait dès lors dans un contexte différent de la notion « bénéficiaire effectif » (dans la version anglaise : « beneficial owner ») utilisée aux art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE. Cette circonstance, en particulier le but et l'objectif de la Convention 10, devait être prise en considération dans le cadre de son interprétation. Bien que le but et l'objectif poursuivis par le concept « beneficial owner » figurant dans les règles distributives de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, d'une part et par le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 d'autre part soient différents, cette notion servait dans les deux cas à déterminer l'intensité des relations entre un sujet fiscal et un objet fiscal d'un point de vue économique. Il paraissait dès lors judicieux et utile de prendre en considération la jurisprudence et la doctrine relatives au concept « beneficial owner » du MC OCDE comme point de repère dans le cadre de l'interprétation du terme « beneficially owned »

contenu dans la Convention 10. Plus particulièrement, le Tribunal de céans a admis que – conformément à la doctrine et à la jurisprudence – le concept « beneficial owner » se référait à la réalité économique et ne s'appuyait pas sur la forme juridique (civile) (« substance over form ») (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3 et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1).

Il a encore relevé que le concept de « beneficial owner » de la CDI-US 96, respectivement du MC OCDE, comme condition pour pouvoir bénéficier des avantages de la Convention applicable prenait en considération l'étendue des pouvoirs de disposer de l'objet en cause par le sujet fiscal concerné. Ainsi, une fiduciaire ou administratrice (ou encore des agents, « nominees » ou société de relais [« conduit companies »]) agissant simplement pour le compte de la partie intéressée était exclue du bénéfice de la Convention. A la différence de la CDI-US 96 (qui accorde les avantages de la Convention lorsque la personne est qualifiée de « beneficial owner »), le critère d'identification « beneficially owned » de la Convention 10 avait pour but d'assurer que les informations bancaires d'une « US person » puissent être transmises aux autorités fiscales américaines lorsque cette personne avait intercalé une entité afin d'échapper à son obligation de déclarer la fortune se trouvant sur le compte bancaire détenu par la société et les revenus en provenant. Le terme « beneficially owned » de la Convention 10 servait ainsi à appréhender, en application du principe « substance over form » ou, autrement dit, d'un point de vue économique, des situations où la « offshore company » ne sert qu'à contourner l'obligation de déclarer, respectivement où ladite « offshore company » a été utilisée à des fins de soustractions fiscales à l'égard des Etats-Unis (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 7.3.2 et les références citées et A-6538/2010 du 20 janvier 2011 consid. 3.2.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées, A-5974/2010 du 14 février 2011 consid. 3).

7.3. Durant la période en cause, X._____, qui avait son domicile aux Etats-Unis (cf. pièces no ***_3_00002 et _4_00045 du dossier de l'AFC), était l'ayant droit économique de la relation bancaire *** (cf. pièce no ***_4_00045 du dossier de l'AFC). Ce compte UBS était détenu par la recourante pendant au moins trois années consécutives entre 1999 et 2008 (cf. pièces no ***_4_00045 et _5_ 00019 du dossier de l'AFC). Lesdits éléments ne sont pas contestés par la recourante. Au demeurant, cette dernière confirme dans son mémoire de recours que X._____ est son ayant droit économique. Elle fait simplement valoir qu'il avait été « décidé que, au décès de la recourante [recte : de X._____], l'intégralité des avoirs en compte serait distribuée à des institutions caritatives » et produit, à titre de preuve, ses statuts-annexes. Ces derniers (cf. pièce no 13 du dossier de la recourante) précisent effectivement à quels bénéficiaires des rentes annuelles seront attribuées

au décès de la fondatrice. Ils ne permettent toutefois pas de tirer de conclusions quant au bénéficiaire effectif du vivant de ladite fondatrice et ne sont ainsi pas propres à réfuter de manière claire et décisive le soupçon fondé selon lequel X._____ est la bénéficiaire économique du compte bancaire UBS concerné ainsi qu'il ressort du formulaire A figurant au dossier officiel, signé le 21 mai 2004 par la recourante (cf. pièce no ***_4_00045 du dossier de l'AFC).

Dans ces conditions, il y a lieu de constater que X._____ – qui n'a pas recouru contre la décision finale du 2 août 2010 – remplit les conditions de la Convention 10 relatives à sa personne.

La prénommée n'a pas autorisé l'AFC à demander à l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période concernée. De plus, la relation bancaire incriminée a existé pendant plus de trois, dont un an au moins durant la période 2001 à 2008.

D'après la décision entreprise, des rendements de, respectivement, CHF 54'966.-- (cf. pièce no ***_6_00402 du dossier de l'AFC), CHF 41'127.-- (cf. pièce no ***_6_00412 du dossier de l'AFC) et CHF 68'799.-- (cf. pièce no ***_6_00422 du dossier de l'AFC), soit au total CHF 164'892.--, ont été réalisés pendant les années 2006, 2007 et 2008. A cela s'ajoute des gains en capital d'au moins CHF 177'762.-- (cf. pièces no ***_6_00054, _00056, _00066, _00164 et _00182 du dossier de l'AFC) réalisés durant cette même période, de sorte que les revenus totaux générés par le compte *** pendant les années 2006 à 2008 se montent à au moins CHF 342'654.--. La recourante conteste ces chiffres et estime que la totalité des revenus réalisés sur ces trois ans serait plus basse. Elle considère, d'une part, qu'il ne serait pas avéré que l'intégralité de ses revenus puisse être taxée dans le chef de l'ayant droit économique du compte incriminé et, d'autre part, que l'essentiel des titres figurant dans son portefeuille aurait fait l'objet d'un apport et non pas d'achats. La recourante soutient en outre qu'il conviendrait de tenir compte du prix d'achat des titres vendus.

8.

8.1.

8.1.1. Dans l'arrêt A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a admis que l'annexe à la Convention 10 indiquait clairement ce qui devait être considéré comme revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA. Constituaient des revenus au sens dudit traité le « revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée) » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a retenu que – conformément au texte de la Convention 10 – les gains en capital représentaient un élément de la définition des revenus générés par un compte détenu auprès d'UBS SA, revenus qui participaient eux-mêmes à la définition de la notion de « fraudes ou délits semblables ». En conséquence, il ne s'agissait pas de critères réfragables, mais de critères objectifs qui devaient être remplis pour que l'entraide administrative soit accordée. La réalisation desdits critères – qu'il convenait de qualifier comme une présomption légale irréfragale – suffisait à l'octroi de l'entraide administrative. Comme déjà dit (consid. 6.2.4 ci-avant), le Tribunal administratif fédéral a considéré que les personnes visées ne pouvaient s'opposer à l'entraide administrative qu'en prouvant que lesdits critères avaient été appliqués de manière erronée ou en démontrant que les calculs de l'AFC étaient faux. Ainsi, l'argument selon lequel le seuil de la moyenne annuelle de CHF 100'000.-- sur trois ans devait être déterminé en fonction des revenus effectivement générés ne pouvait notamment pas être suivi. Le Tribunal de céans a relevé que la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 indiquait expressément, s'agissant de la catégorie 2/A/b, « revenues are defined as gross income […] and capital gains (which […] are calculated as 50% of the gross sales proceeds […]) ». Il a retenu que cette définition de la notion « revenu » (en anglais : « revenues ») était propre à la Convention 10, qui pouvait sans autre s'écarter de la signification donnée en règle générale au terme en question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3 et les références citées; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.3 et A-7156/2010 du 15 janvier 2011 consid. 6.2).

Le Tribunal de céans a également jugé que le fait d'avoir effectivement réalisé un gain en capital imposable ne constituait pas, en tant que tel, un soupçon fondé de « fraudes ou délits semblables ». A l'inverse, lorsque le contribuable prouve avoir effectivement subi une perte en capital, ledit soupçon n'était pas levé. Le soupçon résultait en effet de l'omission d'avoir rempli, durant la période considérée par la Convention 10, les formulaires de déclaration indiquée pour la catégorie concernée, et non pas de la réalisation d'un revenu imposable. En ce qui concerne la catégorie 2/A/b, le critère déterminant était l'omission d'avoir rempli le formulaire W-9 durant une période d'au moins trois ans. Lorsque les caractéristiques relatives au compte, dont fait notamment partie le calcul schématique du revenu annuel moyen sur trois ans prévu par la Convention 10, étaient remplies, l'on était en présence de « fraudes ou délits semblables » et l'entraide devait être accordée. La méthode de calcul prévue dans l'annexe à la Convention 10 n'était dans ce contexte pas une méthode de calcul parmi d'autres, qui devait être écartée lorsque la preuve des gains ou pertes effectifs était apportée. Compte tenu de la définition précise des revenus prévue par la Convention 10, il ne restait en effet plus de place pour une autre méthode de calcul, respectivement pour apporter la preuve des revenus effectifs (cf. arrêt du Tribunal administratif A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 2.3 et 2.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 6.4 et A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.2).

8.1.2. Dans son arrêt précité A-4013/2010 du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'AFC avait effectué ses calculs sur la base des cours du jour respectivement des cours annuels les plus bas, alors que la Convention 10 était silencieuse quant au mode de conversion d'une monnaie étrangère en francs suisses. Il a estimé que l'AFC était ainsi en principe libre de choisir un facteur de conversion tant que ce dernier n'était pas arbitraire. En jugeant de cette question, il

convenait de tenir compte du fait qu'un grand nombre de dossiers devait être traité en peu de temps. Il n'était en tout cas pas arbitraire de tenir compte du cours du jour applicable respectivement des cours annuels les plus bas, ces derniers cours étant en règle générale plus favorables aux personnes concernées. Bien plus, cette manière de procéder était conforme aux exigences strictes en matière de conversion de monnaies. Elle correspondait par ailleurs aux règles fixées par différentes lois fiscales suisses (cf. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, Archives de droit fiscal suisse 78 p. 457 ss, p. 479 ss). L'AFC avait ainsi procédé de manière correcte lors de la conversion en francs suisses (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 8.3.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.3 et A-4835/2010 du 11 janvier 2011 consid. 6.4.1).

8.2.

8.2.1. La recourante ne met nullement en cause les considérants qui précèdent, qu'il convient au demeurant de confirmer. Le Tribunal de céans relève en outre que, s'agissant de la catégorie 2/B/b ici en cause, l'expression « revenus générés » de la Convention 10 s'inscrit également dans le cadre de la transmission aux autorités fiscales américaines des données bancaires des clients américains d'UBS SA. Cette expression, à l'instar du même terme utilisé par la Convention 10 dans le cadre de la catégorie 2/A/b, doit aussi être définie indépendamment du résultat comptable effectif, autrement dit en prenant en compte le revenu brut (intérêts et dividendes) et les gains en capital (équivalant, dans le cadre de la demande d'entraide administrative, à 50% du produit brut des ventes réalisées sur le compte durant la période considérée; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6873/2010 du 7 mars 2011 consid. 7.2 et 7.3).

8.2.2. La recourante ne semble contester ni les montants à la base des calculs ni les taux de change appliqués à ceux-ci, taux qui – comme on vient de le voir (cf. consid. 8.1.2 ci-avant) – sont corrects. La recourante ne prétend d'ailleurs pas que les additions de l'AFC seraient fausses et n'explique en particulier pas quelles seraient les erreurs commises ou encore quels chiffres pris en compte par l'autorité inférieure l'auraient été à tort. Elle se contente de relever que les documents sur lesquels s'est basée l'AFC seraient incompréhensibles et contradictoires, sans toutefois exposer les motifs de cette contestation.

La recourante remet en question le calcul des revenus, en alléguant qu'il ne serait pas avéré que l'intégralité de ses revenus puisse être taxée dans le chef de la bénéficiaire économique du compte litigieux, que l'essentiel des titres figurant dans son portefeuille aurait fait l'objet d'un apport et non pas d'achats, et qu'il conviendrait dans tous le cas de tenir compte du prix d'achat des titres vendus. Contrairement à l'opinion de la recourante, c'est à juste titre que l'AFC a calculé les revenus annuels moyens sur trois ans sans prendre en considération, ni le fait de savoir auprès de qui les différents revenus en cause seraient finalement taxés, ni si les valeurs ayant généré des revenus de plus de CHF 100'000.-- en moyenne par an pour une période de trois ans consécutifs constituaient des apports ou des achats. En effet, conformément aux critères définis dans l'annexe à la Convention 10, l'AFC se devait de calculer les revenus réalisés sur le compte UBS numéro *** indépendant, d'une part, de la taxation devant intervenir aux Etats-Unis et, d'autre part, de l'origine des valeurs en cause. A ce propos, le Tribunal souligne une fois encore que l'adéquation des conditions de l'entraide administrative définies par la Convention 10 ne saurait être vérifiée. Enfin, selon les conditions définies dans l'annexe à la Convention 10, il convient de prendre en considération le 50% du produit brut réalisé, indépendamment du résultat comptable effectif (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7094/2010 du 21 janvier 2011 consid. 5.4, A-7156/2010 du 17 janvier 2011 consid. 6.4.2). Il s'ensuit que – contrairement à l'opinion de la recourante – le prix d'achat des actions et, partant, les éventuelles pertes ne peuvent notamment pas être portés en déduction du produit des ventes réalisées, la Convention 10 parlant expressément de « produit brut des ventes » (dans la version anglaise de l'annexe à la Convention 10 : « gross sales proceeds »; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4904/2010 du 11 janvier 2011 consid. 5.2.1).

Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la façon dont l'AFC a calculé les revenus annuels moyens sur trois ans est conforme aux conditions posées dans l'annexes à la Convention 10 et, dès lors, correcte. Les griefs de la recourante quant au calcul du seuil des revenus annuels moyens sur trois ans apparaissent ainsi mal fondés.

8.3. Pa conséquent et au vu de ce qui précède, il convient d'admettre que tous les critères de la catégorie 2/B/b sont remplis, de sorte que c'est à juste titre que l'AFC a décidé d'accorder l'entraide administrative sollicitée.

9.

La recourante soutient encore que plusieurs documents figurant dans le dossier *** – soit les pièces intitulées « Picturing VPBO » (cf. pièces no ***_3_00001 ss du dossier de l'AFC) et « Income Statement USA » (cf. pièces no ***_6_00384 ss du dossier de l'AFC), certains fichiers Excel (cf. pièces no ***_2_00001 ss du dossier de l'AFC), ainsi qu'une estimation de portefeuille au 31 décembre 2001 et un bulletin de livraison relatifs à un compte numéro +++ (cf. pièces no ***_6_00001 ss du dossier de l'AFC) – devraient être écartés du dossier, dans la mesure où ils seraient sans lien avec le compte incriminé.

9.1. Selon la jurisprudence en matière d'entraide judiciaire internationale, en vertu du principe de la proportionnalité, l'entraide ne peut être accordée que dans la mesure nécessaire à la découverte de la vérité recherchée par les autorités de l'Etat requérant. La question de savoir si les renseignements demandés sont nécessaires ou simplement utiles à la procédure instruite dans l'Etat requérant est en principe laissée à l'appréciation des autorités de cet Etat. L'Etat requis ne disposant généralement pas des moyens lui permettant de se prononcer sur l'opportunité de l'administration de preuves déterminées au cours de l'instruction menée à l'étranger, il ne saurait sur ce point substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité chargée de l'instruction. La coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont sans rapport avec l'infraction poursuivie et manifestement impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (cf. ATF 122 II 367 consid. 2c, 121 II 241 consid. 3a, 120 Ib 251 consid. 5c; arrêts du Tribunal fédéral 1A.150/2005 du 8 août 2005 consid. 5.1, 1A.165/2004 du 27 juillet 2004 consid. 3.1). Le principe de la proportionnalité empêche aussi l'autorité suisse d'aller au-delà des requêtes qui lui sont adressées et d'accorder à l'Etat requérant plus qu'il n'a demandé (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a, 118 Ib 111 consid. 6, 117 Ib 64 consid. 5c et les références citées). Au besoin, il appartient à l'Etat requis d'interpréter la demande selon le sens que l'on peut raisonnablement lui donner; rien ne s'oppose à une interprétation large de la requête s'il est établi que toutes les conditions à l'octroi de l'entraide sont remplies; ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire (cf. ATF 121 II 241 consid. 3a; arrêts du Tribunal fédéral 1A.259/2006 du 26 janvier 2007 consid. 2.1, 1A.201/2005 du 1er septembre 2005 consid. 2.1, 1A.98/2004 du 15 juin 2004 consid. 2.1). Sur cette base, peuvent aussi être transmis des renseignements et des documents qui ne sont pas expressément mentionnés dans la demande (cf. ATF 121 II 241 consid. 3b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2010.170 du 14 septembre 2010 consid. 2.1, RR.2010.39 du 28 avril 2010 consid. 5.1, RR.2010.8 du 16 avril 2010 consid. 2.2).

Selon la jurisprudence tant du Tribunal fédéral que du Tribunal administratif fédéral, les principes fondamentaux en matière d'entraide judiciaire sont également applicables à l'entraide administrative fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, ce qui correspond à la pratique constante et apparaît judicieux compte tenu des buts comparables de l'entraide judiciaire et de l'entraide administrative (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4.2 et A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 7.2.1).

9.2. En l'espèce, dans sa demande d'entraide administrative du 31 août 2009, l'IRS a expressément requis la remise, en format papier ou électronique, des documents suivant :

1. Informations sur le compte bancaire (y compris les indications sur l'ouverture du compte, les souscriptions enregistrées, les relevés de compte, les pièces sur l'organisation des sociétés, tels que les actes de fondation ou d'autres documents démontrant le bénéficiaire économique) des clients américains d'UBS SA et des personnes morales qui leur sont liées.
2. Les correspondances et communication officielles entre UBS SA et ses clients américains et, lorsqu'elles existent, entre ces derniers et les personnes morales qui leur sont liées.
3. Les données internes tirées du système de gestion d'informations concernant les clients américains d'UBS SA et, lorsqu'elles existent, les personnes morales qui leur sont rattachées.
4. Les circulaires internes, notices, rapports et procès-verbaux de séances d'UBS SA (incluant la « Client Advisor Workbench Information ») concernant les relations bancaires et les mouvements de papiers-valeurs de leurs clients américains et, lorsqu'elles existent, les personnes morales qui leur sont rattachées.
5. Toutes les inscriptions en rapport avec les comptes concernés et les comptes connexes dans la mesure où ces informations ne seraient pas déjà comprises dans les point 1 à 4 susmentionnés.

La demande d'entraide administrative de l'IRS tend donc à la production d'une documentation bancaire complète, relative notamment à l'établissement, la tenue et la gestion de comptes détenus auprès UBS SA par des clients américains et des personnes morales qui leur sont liées. L'autorité requérante veut pouvoir examiner l'ensemble de la documentation bancaire relatives aux comptes concernés, ce qui – compte tenu de l'enquête devant être menée aux Etats-Unis – n'a en soi rien d'excessif, de sorte que l'AFC n'a pas violé le principe de la proportionnalité en donnant suite à la demande de renseignement de l'IRS.

9.3. Par conséquent et au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que les données bancaires transmises par UBS SA à l'AFC sont nécessaires à la découverte de la vérité recherchée par les autorités fiscales américaines. De plus, les renseignements ressortant du dossier ***, édité par UBS SA, sont manifestement en rapport avec le but poursuivi par l'enquête devant être menée aux Etats-Unis et propres à la faire progresser. Contrairement à l'opinion de la recourante les pièces intitulées « Picturing VPBO » (cf. pièces no ***_3_00001 ss du dossier de l'AFC) et « Income Statement USA » (cf. pièces no ***_6_00384 ss du dossier de l'AFC), ainsi que les fichiers Excel (cf. pièces no ***_2_00001 ss du dossier de l'AFC) n'ont, d'une part, pas été rédigés par des tiers à la banque précitée et, d'autre part, portent directement sur le compte incriminé, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que ces documents ont un rapport manifeste avec l'enquête devant être menée aux Etats-Unis. Dans ces circonstances, compte tenu de la mise en balance de la protection du domaine privé avec l'intérêt de l'enquête susdite, la

conclusion de la recourante tendant au retrait pure et simple desdites pièces relatives au compte UBS *** doit être rejetée.

S'agissant de l'estimation de portefeuille au 31 décembre 2001 et du bulletin de livraison relatifs à un compte numéro +++ (cf. pièces no ***_6_00001 ss du dossier de l'AFC), il convient de constater que – dans ses observations du 25 octobre 2010 – l'AFC a admis que ces pièces ne concernaient ni le compte litigieux ni la recourante et devaient par conséquent être retirés du dossier. Ainsi qu'indiqué dans ses observations précitées, l'AFC a requis d'UBS SA qu'elle lui fournisse le document correct et a remplacé le document PDF 6.1 figurant par erreur au dossier officiel par le document PDF 6.1 concernant la relation bancaire de la recourante. Elle en a informé la recourante par courrier du 3 novembre 2010. Dès lors que les pièces litigieuses ont été retirées du dossier officiel, la requête de la recourante est devenue sans objet.

10.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.5.3, 5.3 et 6.1.2). Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 20'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

11.
Conformément à l'art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut pas être contesté par-devant le Tribunal fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable et n'est pas devenu sans objet

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 20'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Dans la mesure où elle n'est pas devenue sans objet, la demande de retrait de toute une série de documents relatifs à la relation bancaire numéro *** est rejetée.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :